MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.902961/2020-11**
ACÓRDÃO	3101-004.243 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

O conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo por imposição legal ou singularidade da cadeia produtiva.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO ALCANÇADOS PELA TRIBUTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessas contribuições, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É vedada a apropriação de créditos dessas contribuições em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que

DOCUMENTO VALIDADO

sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessas contribuições.

RECEITAS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS A EXPORTAÇÃO. SUSPENSÃO.

Estando suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre as receitas de frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora, no mercado interno, para o transporte dentro do território nacional de produtos destinados à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, não há direito a crédito pelo contratante do serviço.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. FLUXO FERROVIA E PORTO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NA CONDIÇÃO DE INSUMOS. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. TRÍADE MINA-FERROVIA-PORTO. POSSIBILIDADE.

Considerando que as atividades relativas aos fluxos “Ferrovia” e “Porto” são desenvolvidas pela própria empresa, bem como, que há uma inegável indissociação entre as atividades desenvolvidas a partir da tríade mina-ferrovia-porto, deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento de tais atividades, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL. USINAS DE PELOTIZAÇÃO. INSTALAÇÕES. ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE. ATIVOS PERTENCENTES AO ESTABELECIMENTO E DIREITOS MINERÁRIOS. UNIVERSALIDADE DE FATO.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas a locação de usinas de pelotização, instalações e estabelecimentos inteiros, utilizados nas atividades da empresa, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, o que pode contemplar, inclusive, os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, e os direitos minerários, por configurarem uma universalidade de fato, conforme estabelecido no artigo 90 do Código Civil.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. FLUXO FERROVIA E PORTO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. TRÍADE MINA-FERROVIA-PORTO. POSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

Considerando que as atividades relativas aos fluxos “Ferrovia” e “Porto” são desenvolvidas pela própria recorrente, bem como, que há uma inegável indissociação entre as atividades desenvolvidas a partir da tríade mina-ferrovia-porto, deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre edificações, máquinas e equipamentos, nos termos do artigo 6º da Lei nº 11.488/2007 (desconto acelerado), artigo 3º, §14, da Lei nº 10.833/03 (depreciação acelerada) e na forma do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011 (imediato).

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO IMEDIATO. VAGÕES E BÁSCULAS. POSSIBILIDADE.

Os vagões de NCM 8605 (Vagões para vias férreas) e básculas para aplicação nos caminhões se enquadram no tipo “equipamento”, para fins de aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” no processo produtivo, reverter as glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel, reverter as glosas da diferença entre a depreciação acelerada e a normal referente aos vagões e básculas. Vencidos Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que reverteram as glosas da diferença entre a depreciação acelerada e a normal referente aos caminhões NCM 8704 e 8705. Vencido Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho que manteve as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto”, as glosas da diferença entre a depreciação acelerada e a normal referente aos caminhões NCM 8704 e 8705, vagões e básculas. Vencido o Conselheiro Ramon Silva Cunha que manteve as glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto”, as glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel, as glosas da diferença entre a depreciação acelerada e a normal referente aos caminhões NCM 8704 e 8705, vagões e básculas. Designado conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues para redigir o voto vencedor quanto a reversão das glosas referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” no processo produtivo, quanto à reversão das glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel e quanto à reversão das glosas da diferença entre a depreciação acelerada e a normal referente aos vagões e básculas.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA – Relator

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSEMBURG FILHO – Presidente

Assinado Digitalmente

MATHEUS SCHWERTNER ZICCARELLI RODRIGUES – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 e registrado sob o nº 109-015.263 – 5ª TURMA/DRJ09, por meio do qual foi julgada parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que havia deferido parcialmente pedido de ressarcimento de crédito relativo à Contribuição para o Pis/Pasep não cumulativo vinculada às receitas de exportação do 4º trimestre de 2013, no montante de R$ 43.029.343,76.

Em detalhado despacho decisório, instruído por Relatório Fiscal, foram identificadas infrações à legislação de regência na apuração dos créditos, que foram assim sintetizadas, conforme a indicação por tópicos do referido relatório:

- VI – DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA - operações em que as NF-e dos fornecedores registravam não sujeição à contribuição para o PIS e à Cofins
- VII – AQUISIÇÃO DE INSUMOS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA:

  VII.1. Falta de lastro documental para alguns registros da EFD-Contribuições

  VII.2. Aquisições de bens não sujeitas ao pagamento das contribuições - NF-e dos fornecedores indicam a não sujeição à contribuição para o PIS e à Cofins;

  VII.3. Gastos com “Tráfego Mútuo” e “Direito de Passagem”

  VII.4. Transporte Ferroviário de Produtos Destinados à Exportação - Aquisição de serviços de transporte ferroviário de minério de ferro com destino à exportação, com suspensão da contribuição para o PIS e da Cofins

DOCUMENTO VALIDADO

VII.5. Aquisição de bens e serviços utilizados em etapas posteriores ao processo produtivo (fluxos FERROVIA e PORTO):

a) Dos dispêndios com serviços portuários e ferroviários para o escoamento da produção

b) Dos dispêndios com serviços portuários e ferroviários para a prestação de serviços a terceiros

- VIII – DAS CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

VIII.1. Da impossibilidade de crédito na hipótese de insumos

VIII.2. Da impossibilidade de crédito na hipótese de arrendamento mercantil

VIII.3. Da impossibilidade de crédito na hipótese de aluguel

VIII.4. Da glosa dos créditos relativos aos contratos de arrendamento

- IX – DO ATIVO IMOBILIZADO

IX.1. Edificações e Benfeitorias – Fluxo FERROVIA e PORTO - Edificações não utilizadas na área produtiva e/ou de prestação de serviços (diferença de prazo de apropriação do crédito)

IX.2. Máquinas e Equipamentos – Fluxo FERROVIA e PORTO - Máquinas e Equipamentos não utilizados na área produtiva e/ou de prestação de serviços

IX.3. Veículos - diferença de prazo de apropriação do crédito

A Requerente apresentou manifestação de inconformidade, cuja análise resultou no acórdão ora atacado pelo recurso voluntário, que foi sintetizado na seguinte ementa:

> **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**
>
> Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.
>
> Conforme estabelecido no Parecer Normativo COSIT RFB n° 5/2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.
>
> ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.
>
> O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo COSIT RFB n° 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do

DOCUMENTO VALIDADO

serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo por imposição legal ou singularidade da cadeia produtiva.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO ALCANÇADOS PELA TRIBUTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessas contribuições, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

É vedada a apropriação de créditos dessas contribuições em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos;

b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessas contribuições.

DIREITO DE PASSAGEM. TRÁFEGO MÚTUO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos, relativos a "tráfego mútuo" e "direito de passagem", por empresa de transporte ferroviário de carga, a outras concessionárias de transporte ferroviário geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade.

RECEITAS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS A EXPORTAÇÃO. SUSPENSÃO.

Está suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre as receitas de frete contratado pela pessoa jurídica, preponderantemente exportadora, no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de produtos destinados à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação.

GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumo bens e/ou serviços, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, como no caso do transporte destinado ao escoamento da produção.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. EDIFICAÇÕES. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

O aproveitamento de crédito de PIS/Pasep e COFINS decorrente de depreciação acelerada de edificações incorporadas ao ativo imobilizado restringe-se àquelas adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda

DOCUMENTO VALIDADO

ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação de edificações utilizadas nas demais áreas.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

O aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e COFINS de forma imediata com base no valor da aquisição de bens novos destinados ao ativo imobilizado (Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, caput e § 2º) limita-se a máquinas e equipamentos, não alcançando veículos.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Ou seja, de todas as glosas de créditos realizadas no procedimento fiscal, a única que veio a ser revertida no julgamento de primeiro grau foi a relativa a créditos apurados sobre dispêndios com “tráfego mútuo” e “direito de passagem”.

Cientificada do referido acórdão e irresignada com a decisão proferida pelo Julgador de piso, a Recorrente interpôs seu recurso voluntário em peça formulada sob a seguinte estrutura de tópicos:

I – DOS FATOS

II – PRELIMINARMENTE

II.1 – DO DESCABIMENTO DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS TRAZIDAS PELO ACÓRDÃO

III – DO DIREITO

III.1 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO DO TOTAL DESCABIMENTO DOS ARGUMENTOS DO ACÓRDÃO ACERCA DA AUSÊNCIA DO DIREITO DE CREDITAMENTO DA RECORRENTE

III.2. – DA APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE (TRINÔMIO INDISSÓCIAVEL: MINA/FERROVIA/PORTO)

III.3 – DA NÍTIDA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS LAUDOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE - VIABILIDADE DO CRÉDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO - RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE

III.4 – DA EFETIVA INCLUSÃO DAS FASES DA FERROVIA E PORTO NO PROCESSO PRODUTIVO E DA RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS A ELA ATRELADOS

DOCUMENTO VALIDADO

Original

III.5 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE DESPESAS SUPOSTAMENTE INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO (FLUXOS DE FERROVIA/PORTO)

III.6 – DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA

III.7 – DA INEXISTÊNCIA DE FALTA DE LASTRO DOCUMENTAL PARA REGISTROS DA EFD-CONTRIBUIÇÕES E DA LEGITIMIDADE DO CRÉDITO NAS AQUISIÇÕES SUPOSTAMENTE NÃO TRIBUTADAS

III.8 – DA POSSIBILIDADE DE CRÉDITO NO QUE TANGE AO TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO

III.9 – DO DESCABIMENTO DOS FUNDAMENTOS DO V. ACÓRDÃO – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO – CREDITAMENTO NA MODALIDADE ALUGUEL

III.8.1 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE ARRENDAMENTO

III.8.2 – A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE INSUMOS

III.9 – DA EQUIVOCADA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e deve ser conhecido, pois preenche os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal.

A análise do recurso voluntário interposto segue a ordem dos argumentos apresentados na peça recursal.

PRELIMINARMENTE

DO DESCABIMENTO DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS TRAZIDAS PELO ACÓRDÃO

Sobre esse tópico específico, observa-se que a Recorrente registra desconforto com o fato de o acórdão objurgado apresentar ponderações que, no seu entender, desconsideram *"de plano, os fundamentos, a jurisprudência e a doutrina que foram trazidos ao processo pela*

DOCUMENTO VALIDADO

Recorrente, a fim de corroborar a análise quanto ao descabimento das glosas, todavia, ainda mantidas."

Contesta as conclusões da Autoridade Fiscal sobre a inexistência de força vinculante da doutrina e da jurisprudência insurgindo-se, com maior veemência, com relação a não ter havido o *"esperado exame pela DRJ"*, dos laudos técnicos apresentados "*para melhor conhecimento do seu processo produtivo e da relevância e essencialidade dos itens então glosados*". Menciona, objetivamente, laudos elaborados pela empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers, pela LCA Consultores, pela TYNO Consultoria e pela Universidade Estadual de Campinas -UNICAMP.

A Recorrente não suscita, entretanto, qual deveria ser a consequência jurídica para os fatos apontados. Ao mesmo tempo, não aponta objetivamente qual teria sido a parte ignorada pelo Julgador de piso que representaria especificamente o prejuízo causado pela não observância dos referidos laudos.

Além disso, há que se considerar, a partir da própria informação prestada pela Recorrente, no sentido de que os referidos laudos tinham por objetivo expor seu processo produtivo, bem como a relevância e essencialidade dos itens glosados, que o acordão contestado expressamente expõe uma perspectiva que revela prejudicialidade em relação à utilidade desses laudos. Trata-se de observar que o Julgador de piso, reconhecendo a procedência dos argumentos apresentados pela Autoridade Fiscal, concluiu que a essencialidade e a relevância não são aplicáveis às atividades desenvolvidas fora da atividade de produção. Convém transcrever o trecho respectivo do acórdão:

> E, nos termos postos pelo STJ, é considerado essencial aquele bem ou serviço "do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço... constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço... ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".
>
> Como já dito, não há controvérsia de que as operações de logísticas e portuárias ocorram posteriormente à produção do minério, pelo que não podem ser consideradas como elemento inseparável do processo produtivo do minério, tampouco se tem que sua ausência inviabilizaria a atividade de mineração. Assim é que muito embora tais operações de logísticas sejam de suma importância no escoamento do minério produzido, não são essenciais à extração e beneficiamento deste produto.
>
> Tampouco demonstra, a interessada, a relevância (na acepção posta pelo STJ) dessas operações para o processo produtivo do minério destinado à exportação: não aponta qualquer dispositivo legal que imponha a utilização de tais atividades (sob pena de o produto não poder ser vendido) e também não aponta e nem se vislumbra, em análise aos seus fluxos produtivos, que esse tipo de operação, embora posterior ao processo de mineração, o integre devido a alguma singularidade própria e típica deste tipo de cadeia produtiva.

DOCUMENTO VALIDADO

> Sobre isso, mencione-se que nem toda mineradora possui uma estrutura logística e portuária próprias para o escoamento de sua produção e nem por isso deixa de produzir e exportar seus produtos, a exemplo de eventuais clientes da própria interessada que desta tomem serviços de transporte e portuários.

Não bastasse isso, releva considerar que somente na hipótese em que a não manifestação sobre matéria específica tivesse causado preterição do direito de defesa, poder-se-ía falar em consequências processuais desse gesto. Tal hipótese encontra-se expressamente prevista na legislação processual como causa de nulidade da decisão proferida, conforme se observa das disposições do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nesse sentido, não se afigura razoável exigir que o julgador administrativo enfrente e afaste cada um dos argumentos apresentados em laudos diversos elaborados pela Recorrente, sob pena de transformar a decisão administrativa em verdadeiro tratado técnico-científico ou em um laudo pericial complementar.

Pensar de modo diverso representaria inverter a distribuição do ônus argumentativo, já que a parte recorrente tem o dever processual de selecionar e destacar, nos laudos apresentados, os pontos tecnicamente relevantes que entende juridicamente pertinentes. Ao julgador administrativo cabe avaliar se os requisitos legais foram atendidos com base nos elementos técnicos juridicamente relevantes que lhe são adequadamente apresentados.

Seja na impugnação, seja no recurso, cabe ao Recorrente apontar **especificamente** quais elementos técnicos têm repercussão jurídica, como manifestação dos princípios da cooperação processual, economia processual e boa-fé objetiva.

Não há reparos a fazer, nesse sentido, na decisão de primeiro grau.

DO MÉRITO

Os itens “III.1 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO DO TOTAL DESCABIMENTO DOS ARGUMENTOS DO ACÓRDÃO ACERCA DA AUSÊNCIA DO DIREITO DE CREDITAMENTO DA RECORRENTE”, “III.2. – DA APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE (TRINÔMIO INDISSÓCIAVEL: MINA/FERROVIA/PORTO)”, “III.3 – DA NÍTIDA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS LAUDOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE - VIABILIDADE DO CRÉDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO - RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE”, “III.4 – DA EFETIVA INCLUSÃO DAS FASES DA FERROVIA E PORTO NO PROCESSO PRODUTIVO E DA RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS A ELA ATRELADOS” e “III.5 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE DESPESAS SUPOSTAMENTE INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO (FLUXOS DE FERROVIA/PORTO)” tratam do conceito de insumo e das características da atividade econômica desenvolvida pela Recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

Ao expor sua perspectiva a respeito desses itens, a Recorrente busca demonstrar que parte dos dispêndios por ela utilizados como base de cálculo dos créditos que deram origem ao pedido de ressarcimento sob análise devem ser considerados insumos em razão da sua essencialidade e relevância, por singularidades da sua cadeia produtiva.

Suas alegações nesse sentido podem ser sintetizadas no seguinte trecho da peça recursal:

> Nesse contexto, o processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, tem sequência com a exploração da mina, com todas as despesas incorridas na industrialização e beneficiamento dessa fase produtiva, e a conclusão se dá com o carregamento do minério aos porões dos navios com destino à exportação, após o transporte do minério pela ferrovia, até o porto.
>
> Trata-se de trinômio indissociável que, conforme dito, inclui os processos integrados envolvendo a mina, a ferrovia e o porto, sem os quais não se consuma sua atividade, ilustrada graficamente no quadro abaixo:
>
> **Fluxo Operacional de Produção do Minério**

No que se refere ao item "III.3 – DA NÍTIDA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS LAUDOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE - VIABILIDADE DO CREDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO - RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE" há que se mencionar novamente o caráter de prejudicialidade que o reconhecimento da existência de um processo produtivo amplo e uno, envolvendo o trinômio "mina, ferrovia e porto" tem para impor a análise seguinte, relativa à essencialidade ou relevância dos itens glosados, estes identificados nas etapas "Ferrovia e Porto", para fins de sua classificação como insumo.

O mesmo pode ser dito em relação às glosas relativas a itens do ativo imobilizado, descritas no Termo de Verificação Fiscal como:

> 1. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a edificações imobilizadas na estrutura logística da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO

DOCUMENTO VALIDADO

Original

2. Máquinas e Equipamentos não utilizados em áreas do processo produtivo da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO

3. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a veículos

De se considerar, em relação aos dois primeiros, que a glosa decorre diretamente de se considerar *"que os gastos posteriores à finalização do produto destinado à venda não são considerados insumos a par de serem relevantes para a atividade desenvolvida"* uma vez que *"conforme o próprio STJ vem decidindo, para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp nº 1.221.170/PR é preciso que o interessado que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente"* na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, conforme registra o Julgador de piso.

Essencial, portanto, enfrentar primeiramente essa questão do trinômio "mina, ferrovia e porto", antes de passarmos à análise dos demais itens especificamente.

Segundo se observa dos laudos apresentados pela Recorrente, a tese por ela defendida, de existência de um trinômio indissociável MINA-FERROVIA-PORTO, segundo a qual seu processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, tem sequência com a exploração da mina e se conclui no carregamento do minério aos porões dos navios, é justificada por diversos aspectos.

Abordam-se desde aspectos históricos relacionados ao desenvolvimento da exploração de minério no Brasil – afirmando-a sempre "intimamente conectada" com a construção e operação de ferrovias e terminais portuários – até com a manutenção de direitos residuais da União Federal após a venda da Recorrente, antes estatal. Mencionam-se ainda: o volume de recursos envolvidos; a eficiência alcançada em decorrência da operação das ferrovias; o fato de a Recorrente ser a principal exportadora brasileira, bem como características determinantes da atividade mineradora.

Apontam-se, ainda, nesse sentido, *"a especificidade dos ativos utilizados, o volume elevado de investimentos necessários, o caráter esgotável e o fato de o produto vendido se tratar de uma commodity, isso é, um produto com baixo (ou nenhum) nível de diferenciação entre os diversos produtores"*.

Ocorre que o tema tem sido objeto de debate em decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, já tendo sido analisado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais que, em julgado de 11/04/2023, do qual resultou o Acórdão nº 9303-013.921 – CSRF/3ª Turma, decidiu de maneira desfavorável à tese apresentada pela Recorrente em processo no qual ela também era parte.

Naquele acórdão, após discorrer sobre a evolução histórica do conceito de insumos para fins de creditamento da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, a i. Relatora do voto vencido pontua que:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

O contribuinte VALE S.A. é empresa mineradora que se dedica **à produção do minério de ferro, pelotas e níquel, além de atuar a partir de logística própria para a distribuição e movimentação dos seus produtos**.

(i) direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com frete para transporte intercompany de produtos acabados;

No julgamento do recurso voluntário, entendeu o Colegiado a quo por manter a glosa sobre os créditos das contribuições sociais para a COFINS referentes aos gastos com frete para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, sob o fundamento, em síntese, de ausência de previsão legal.

No caso dos autos, **trata-se de frete de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do Sujeito Passivo por questões de praticidade na logística**. **Trata-se de parte do processo produtivo do Contribuinte e, portanto, podendo ser enquadrado no conceito de insumo do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003**. Constituem-se em despesas suportadas pela Recorrente em virtude dos **serviços prestados pela MRS LOGÍSTICA S/A, no transporte de minério no modal ferroviário entre a mina e o Porto**, bem como pela LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A, pertinente ao transporte marítimo do produto.

[...]

(ii) quanto aos serviços portuários serem considerados como armazenagem e frete na operação de venda, aptos a gerarem créditos de acordo com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003;

Com relação aos serviços portuários, em seu recurso especial o Contribuinte argumenta que:

> [...]
>
> 14. **Ademais, de toda forma o r. acórdão recorrido perpetra uma equivocada segregação em relação ao processo produtivo da Recorrente, que é absolutamente integrado, do ponto de vista logístico.**
>
> **Trata-se de um erro de premissa diante do contexto operacional e econômico da mineração no Brasil e no Mundo, atividade esta que, para se viabilizar economicamente, só pode ser concebida se estiver integrada à mineração stricto sensu toda a estrutura logística (ferrovia, no caso, e Porto) para escoamento da produção**. Isto é, as despesas incorridas em toda a cadeia logisticamente integrada à mineração são, por critério econômico, operacional e até contábil, ligadas à produção, não sendo lícito desconsiderar sumariamente - como efetivado - créditos oriundos de despesas atreladas àquelas atividades.
>
> **Oportuno registrar, pois, que os serviços portuários consistem na recepção dos vagões, desembarque e agrupamento do minério, e seu reembarque de forma diferente. É evidente, a esta altura, que os serviços portuários**

> **compreendem etapa indissociável do processo produtivo da Recorrente, sobretudo com relação ao transporte da mercadoria, nele compreendidos o descarregamento, carregamento e acondicionamento da mercadoria.**
>
> Pela mesma lógica do supracitado entendimento do E. STJ, portanto, e em uma análise sistêmica do artigo 3º da Lei n.º 10.637 e atenta à finalidade da não-cumulatividade, que é mais que mero benefício ao contribuinte, mas, sim, diretriz constitucional ancorada, ao cabo, no princípio da capacidade contributiva, por buscar onerar a cadeia produtiva apenas do valor que cada participante agrega ao produto ou serviço, seria de toda forma de rigor a concessão do direito ao crédito por se tratar de insumo ao processo produtivo.
>
> 15. Destarte, é indene de dúvidas que o r. acórdão n.º 3402-002.525 (paradigma) merece prevalecer e, consequentemente, há que ser reconhecido o direito de crédito da contribuinte nesta parcela. Depreende-se que os serviços portuários em questão referem-se à recepção dos vagões, desembarque e agrupamento do minério, seguido do seu reembarque de forma diferente.
>
> **Ainda que o recurso especial tenha sido admitido com base no inciso IX, o próprio dispositivo remete o creditamento na armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º**: ...[Destaques nossos]

Ou seja, a análise empreendida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais considerou as ponderações da Recorrente no que se refere à sua perspectiva de que mantém um processo produtivo amplo e uno/indissociável, que contemplaria não só a mineração *stricto sensu,* mas toda a estrutura logística (ferrovia, no caso, e Porto).

Todavia, a referida perspectiva não prevaleceu naquele colegiado, tendo se sagrado vencedor o entendimento manifestado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan cujos fundamentos, por bem ilustrarem meu entendimento em relação ao tema, adoto como razões de decidir neste julgado, os quais transcrevo a seguir:

> No que se refere ao mérito, as razões de decidir em relação a ambos os temas ("fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos" e "serviços portuários na exportação") são semelhantes.
>
> **Assim como os fretes de produtos acabados, os serviços portuários na exportação notoriamente ocorrem após a conclusão do processo produtivo, o que impede que sejam considerados "insumos" necessários à obtenção do produto final**. Em adição, esses serviços portuários, assim como os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição, cristalinamente não constituem "fretes na venda", o que impossibilita a tomada de crédito com base no inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, o amparo jurídico para o crédito, em ambos os casos, revela-se frágil.

Sobre o mérito, assim, as razões de divergência para "serviços portuários na exportação" são, basicamente, as mesmas presentes em tema frequentemente debatido nesta Câmara uniformizadora: os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

O tema dos fretes de produto acabados entre estabelecimentos, em composição recente da CSRF, continua a ser decidido (a exemplo dos serviços portuários) contingencialmente, longe de externar um posicionamento sedimentado. Veja-se o resultado registrado em ata para o Acórdão 9303-013.338 (processo administrativo no 10480.722794/2015-59, julgado em 20/09/2022):

> *"...por maioria de votos, deu-se provimento em relação a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira (o Cons. Carlos Henrique de Oliveira acompanhou o relator pelas conclusões em relação a tal tema, por entender aplicável ao caso apenas o inciso IX do art. 3º das Leis de regência das contribuições)" (grifo nosso)*

Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (*"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (*"frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor"*).

Também em relação aos serviços portuários na exportação, cabe indagar se quem concede crédito entende tratarem-se tais rubricas de insumos ou de fretes na venda.

Relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra "frete". Uma das alegações da empresa, no caso

DOCUMENTO VALIDADO

julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com "fretes". Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

> (...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. *(grifo nosso)*

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

> (...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. *(grifo nosso)*

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp no 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

> "(...) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO
>
> 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas**.

DOCUMENTO VALIDADO

> 56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente**, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)" *(grifo nosso)*

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de *"bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos"* (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra "pronto e acabado", a exemplo dos "fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa" e dos "serviços portuários na exportação".

Desafiador ainda efetuar o chamado "teste de subtração" proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Ou, como a ausência de serviços portuários posteriores à conclusão do processo produtivo afetaria a obtenção do produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado ou sofreu serviços em porto, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes, assim como para serviços portuários na exportação.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: ("frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor"), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos ou a prestação de serviços portuários na exportação, inequivocamente, não constitui uma venda.

Pelo exposto, ao examinar atentamente textos legais e precedentes do STJ, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacifico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de**

DOCUMENTO VALIDADO

> **créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise. E, com base nessas mesmas razões de decidir, não cabe o crédito em relação a serviços portuários na exportação, igualmente realizados após o processo produtivo, e sem caracterizar fretes na venda**.

De se considerar que, á época, ainda não havia sido sumulado o tema "transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa", o que veio a ocorrer em sessão de 26/09/2024, mediante a Súmula CARF nº 217, nos seguintes termos:

> Súmula CARF nº 217
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024
>
> Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Acrescente-se que a análise considera e descarta a possibilidade de creditamento tanto sob a forma de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), quanto sob a ótica do frete e armazenagem nas operações de vendas (inciso IX do mesmo artigo).

Nesse contexto, remanescem válidas as conclusões apresentadas pela Autoridade Fiscal e ratificadas pelo Julgador de piso no que se refere a considerar que os dispêndios realizados pela Recorrente nas etapas "Ferrovia e Porto" do mencionado trinômio/tríade apontado(a) pelos laudos apresentados, não lhe conferem direito a crédito em razão de se realizarem em momento posterior ao processo produtivo.

Não prevalece, portanto, a percepção de que o direito ao creditamento contempla toda a atividade empresarial da Recorrente. Na realidade, o direito ao creditamento limita-se à etapa em que efetivamente se busca a obtenção do produto a ser vendido. Tal conclusão encontra-se facilmente alcançada em diversos trechos dos votos no julgamento do Resp 1.221.170/PR, alguns mencionados no Parecer Cosit nº 5, de 2018, do que serve de exemplo o seguinte excerto do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell:

> Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou **na produçã**o, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - **A produção** ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).[Destaques nossos]

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Entendo acertadas, portanto, as conclusões da Autoridade Fiscal e do Julgador de piso em relação à matéria, tendo a primeira se manifestado no seguinte sentido:

> Assim, relativamente aos dispêndios dos fluxos FERROVIA e PORTO, não há o que se discutir quanto à essencialidade ou relevância dos bens ou serviços, posto que as fases em que são aplicados ocorrem posteriormente à finalização do processo. Os gastos com tais bens e serviços, ainda que incorridos às custas da VALE, não podem ser considerados insumos do processo produtivo para fins de crédito da contribuição para o PIS e da Cofins.

E ao se referir a um dos laudos apresentados pela Recorrente no curso do procedimento fiscal, a Autoridade Fiscal assim se manifesta:

> Os trechos acima reproduzidos deixam claro que o produto já se encontra acabado quando das atividades desenvolvidas nas etapas FERROVIA e PORTO.

Concebe-se que, o produto acabado para uma empresa mineradora é aquele que encerra o **ciclo produtivo** daquela empresa específica - ou seja, sobre o qual ela não aplicará mais nenhum processo de transformação industrial.

A Recorrente contesta, ainda, a argumentação trazida pela fiscalização para embasamento das glosas, no sentido de que a chamada parte logística visaria apenas agilizar e tornar mais eficiente o escoamento da produção. Afirma, diferentemente, que se trata da própria viabilidade da atividade, inserindo-se, tais fases, no processo produtivo. Acrescenta, ainda, que *"(D)e fato, sem a fase da ferrovia e do porto, não existe processo produtivo do minério. A produção resta inviável, totalmente prejudicada, notadamente no que diz respeito ao mercado externo"*.

Cabe considerar que os laudos apresentados pela Recorrente enfatizam o *"elevado grau de eficiência das ferrovias e terminais portuários operados pela empresa"* em razão do nível dos gastos com logística. Destacam, anda, que *"a viabilidade da exploração mineral é determinada também pela eficiência da empresa na execução do processo de escoamento do minério"*. Ou ainda que "*a necessária eficiência operacional não seria alcançada sem a referida integração".*

Também nesse sentido se faz necessário objetar que a eficiência representa uma maneira de potencializar a viabilidade de toda e qualquer atividade econômica desenvolvida, não sendo algo exclusivo da atividade da Recorrente. Ela não representa, assim, uma singularidade da cadeira produtiva da Recorrente.

O laudo elaborado pela Unicamp, por sua vez, assevera que:

> Nesse sentido, é possível responder a questão sobre dissociar os equipamentos e recursos de transporte e transferência de materiais durante o processo produtivo da empresa objeto de estudo, dentro do trinômio mina, ferrovia e porto?
>
> É possível responder a questão, afirmando não ser valido dissociar os equipamentos e recursos de transporte e transferência de materiais durante o processo produtivo da empresa objeto de estudo, dentro do trinômio mina, ferrovia e porto, **porque a cadeia produtiva da empresa objeto de estudo é**

DOCUMENTO VALIDADO

> **integrada verticalmente, com controle patrimonial da infraestrutura que executa as operações na mina de lavra, beneficiamento e transformação do minério de ferro, da ferrovia que transfere esses minérios para a área de expedição e finalmente no porto onde é realizado o abastecimento dos navios para entrega aos clientes**. **A localização das fontes de minérios e dos pontos de embarque são distantes, exigindo transferência do material para concretização dos processos de negócios da empresa objeto de estudo**.

Respeitosamente, considero que as premissas de controle patrimonial da estrutura logística e a distância entre as fontes produtoras e os pontos de embarque/entrega não são características ou particularidades exclusivas da atividade da Recorrente, razão por que não podem ser reconhecidas como peculiaridades, nem ser estendidas como critérios a serem aplicados aos demais agentes econômicos que se enquadrem nas mesmas condições, sem embasamento legal.

Além disso, em momento algum fica demonstrado que o alegado trinômio represente condição inafastável de operação. Essa circunstância é demonstrada pela Autoridade Fiscal no tópico "b) Dos dispêndios com serviços portuários e ferroviários para a prestação de serviços a terceiros" do Relatório Fiscal. Nele, fica claro que:

> Não obstante, as estruturas e serviços portuários e ferroviários também são usados pela VALE, de forma auxiliar, para a prestação de serviços de: transporte ferroviário de carga de terceiros; transporte ferroviário de passageiros; atividade de movimentação portuária e demais atividades portuárias e ferroviárias residuais.

A esse respeito vale ainda transcrever a seguinte deliberação do Julgador de piso, também esclarecedora para o caso em pauta:

> Sobre isso, mencione-se que nem toda mineradora possui uma estrutura logística e portuária próprias para o escoamento de sua produção e nem por isso deixa de produzir e exportar seus produtos, a exemplo de eventuais clientes da própria interessada que desta tomem serviços de transporte e portuários.
>
> De se salientar, ainda, que os gastos em questão foram considerados como insumos e acolhidos os respectivos créditos em relação aos serviços prestados a terceiros (embarque e desembarque de bens, transporte ferroviário e de outros serviços portuários ou ferroviários acessórios), atividade com ciclo produtivo próprio, apartado da atividade de mineração.

Entendo, portanto, não assistir razão à Recorrente nesse aspecto.

Vale ponderar, com referência aos itens relacionados ao transporte interno entre a jazida e as usinas de beneficiamento (caminhões fora de estrada, correias transportadoras, entre outros bens), que a Fiscalização os considerou insumos para fins de crédito das contribuições, por representarem dispêndios que ocorrem dentro do processo produtivo, ou seja, com o produto ainda não acabado.

DOCUMENTO VALIDADO

Nesse sentido, considero que não procedem as alegações da Recorrente.

III.6 – DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA

A glosa relativa a esses dispêndios foi assim descrita pela Autoridade Fiscal:

> No cotejo entre as informações dos registros C191/C195 e as NF-e emitidas pelos fornecedores do período, verificou-se algumas operações em que as NF-e dos fornecedores registravam não sujeição à contribuição para o PIS e à Cofins, regra de vedação de creditamento estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em relação a esse item das glosas, a Recorrente defende que o acórdão *"se limitou a aplicação de legislação restritiva (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), cuja aplicação como observado acima desde a análise do atual conceito de insumo, já não é mais a prevalecente."*

Critica o que chama de inversão do ônus probatório, afirmando que caberia ao fisco comprovar a alegada ausência de tributação pelo PIS e pela COFINS e que o erro por parte do fornecedor não pode restringir o direito do adquirente. Defende, ainda, que "*a impossibilidade de creditamento referente às aquisições desoneradas do pagamento das contribuições em tela equivale a mero diferimento do tributo para etapa subsequente da cadeia produtiva, esvaziando-se de sentido o emprego da técnica da não-cumulatividade em patente desvio de finalidade do modelo fiscal adotado nas Leis em comento"*.

A esse respeito, considero suficientes e adoto como minhas as considerações e conclusões do julgador de piso, que abaixo transcrevo:

> Inicialmente, a fiscalização glosou créditos por conta do disposto no art. 3º, § 2°, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que prevê:
>
> > Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
> >
> > (...)
> >
> > § 2º Não dará direito a crédito o valor:
> >
> > (...)
> >
> > II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.
>
> Por conseguinte, não merece ser acolhida a alegação de suposta ilegalidade, haja vista a Administração Pública estar submetida aos limites da lei. Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-lo, sem

DOCUMENTO VALIDADO

> emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.
>
> No mais, conforme previsão acima transcrita, uma das condições para o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é que os bens e os serviços adquiridos se sujeitem ao pagamento das respectivas contribuições.
>
> Deste modo, se apenas houve equívoco no preenchimento das notas fiscais, como sustenta a manifestante, cumpre a ela comprovar o alegado para contraditar a informação constante das notas fiscais, sob pena de não ter o seu direito reconhecido, por força dos mencionados dispositivos legais que vedam a tomada de crédito.
>
> Isso porque no que se refere ao ônus da prova, a comprovação da existência dos créditos deve ser feita por quem a invoca, ou seja, o contribuinte. A mera alegação da existência de um direito creditório não tem o condão de transformar um direito ilíquido e incerto em crédito líquido e certo.

As considerações acerca de a aplicação da lei resultar em esvaziamento do sentido relativo ao "*emprego da técnica da não-cumulatividade em patente desvio de finalidade do modelo fiscal adotado"* ultrapassam as barreiras que delimitam a atividade administrativa de julgamento, adstrita que ela se encontra à legalidade, conforme impõe o art. 37 da Constituição Federal.

Nesse sentido, mantêm-se as glosas.

III.7 – DA INEXISTÊNCIA DE FALTA DE LASTRO DOCUMENTAL PARA REGISTROS DA EFD-CONTRIBUIÇÕES E DA LEGITIMIDADE DO CRÉDITO NAS AQUISIÇÕES SUPOSTAMENTE NÃO TRIBUTADAS

Observando o acórdão recorrido e o Termo de Verificação Fiscal constata-se que as glosas realizadas sob a alegação de "falta de lastro documental" se referem a bens e serviços utilizados como insumos, reportando *"registros das EFD-Contribuições, cujas respectivas notas fiscais de aquisição de bens indicadas pela VALE, não constavam entre as NF-e do fornecedor disponíveis no ambiente SPED".*

A esse respeito, a Recorrente pondera que a alegação da Autoridade Fiscal acolhida pelo acórdão *"**desconsidera a afirmação da Recorrente de que em 21/12/2021, a Recorrente apresentou tais notas**. Ademais, as operações em comento não poderiam ser glosadas, pela suposta não apresentação de notas fiscais de fornecedores, que remontam período bastante antigo, devendo o fisco, se o caso, intimar à época diretamente os fornecedores ao invés de simplesmente inviabilizar o creditamento que faz jus a Recorrente"*. [Destaques do original]

De maneira semelhante às ponderações apresentadas ao tópico anterior, a Recorrente defende ainda que, *"mesmo no caso de operações desoneradas...o direito ao*

DOCUMENTO VALIDADO

creditamento é medida que se impõem (sic), sob pena de grave lesão à não-cumulatividade do tributo".

Verifica-se que a Recorrente repete a alegação genérica formulada na manifestação de inconformidade de que "*(V)eja-se que, em 21/12/2021, a Intimada apresentou notas*". E, novamente, ela não indica expressamente quais notas teria apresentado e que estariam erroneamente dentre aquelas apontadas pela Autoridade Fiscal, glosadas por não constar entre as "*NF-e do fornecedor disponíveis no ambiente SPED*".

A Recorrente não refuta, por conseguinte, as alegações da Fiscalização, que demonstra tê-la intimado em mais de uma oportunidade a apresentar tais documentos.

Além disso, a Autoridade Fiscal registra no Relatório Fiscal que "*(E)m 21/12/2021, a VALE juntou algumas das notas fiscais até então não apresentadas, conforme intimada através do TIF 002*". Ou seja, as notas fiscais apresentadas não foram ignoradas no procedimento fiscal.

Diante disso, também a esse respeito, considero suficientes e adoto como minhas as considerações e conclusões do julgador de piso, que abaixo transcrevo:

> A principal alegação trazida pela manifestante ao divergir dessas glosas é que a fiscalização deveria verificar a natureza de tais aquisições junto aos fornecedores antes de efetuá-las.
>
> Ademais, ainda que as operações não tivessem sido tributadas pelos fornecedores, o direito ao crédito é legítimo.
>
> Quanto à falta de apresentação dos documentos fiscais de suporte às operações escrituradas na EFD-Contribuições que tiveram os respectivos créditos glosados, reporto-me ao item anterior, pois o ônus de comprovar a legitimidade dos créditos cabe a quem os pleiteia, não havendo que se falar neste caso de inversão do ônus da prova.
>
> Com relação à vedação prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, melhor sorte não assiste à manifestante. Porque, se por um lado o art. 3°, II, das Leis n° 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza a pessoa jurídica a acumular créditos sobre as aquisições de insumos, de outro o disposto no inciso II, do seu § 2º, veda o seu aproveitamento quando não tributadas. Isto é, não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeita ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.
>
> Portanto, não tendo a manifestante demonstrado minudentemente que os itens por ela lançados em suas EFD-Contribuições e considerados pela fiscalização na análise do crédito referiam-se a aquisições passíveis de creditamento, limitando-se a alegar que caberia à fiscalização buscar junto aos fornecedores os esclarecimentos quanto a tais operações e considerando que tal vedação é trazida

DOCUMENTO VALIDADO

> por expressa disposição legal de observância obrigatória por este órgão julgador, correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

III.8 – DA POSSIBILIDADE DE CRÉDITO NO QUE TANGE AO TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO

As glosas a que se refere este item do recurso voluntário referem-se *"a serviços de transporte ferroviário prestados por "Ferrovia Centro Atlântica S/A" – FCA e "MRS Logística S/A" – MRS, conforme registros D100 da EFD-Contribuições*", conforme descrito no Relatório Fiscal.

Registra expressamente a Autoridade Fiscal que:

> As Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e dos produtos transportados através dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos – CT-e indicados nos referidos registros D100 indicam a **não incidência da contribuição para o PIS e da Cofins na saída das mercadorias**.

Expõe-se que o referido serviço de transporte foi realizado para *"remessas de carga (produto minério) para recinto alfandegado para formação de lotes que comporão a totalidade da carga a ser exportada"* e que, sendo a Recorrente uma "*empresa preponderantemente exportadora habilitada pelo ADE nº 64, de 15/04/2009, ... no transporte do minério de ferro destinado à formação de lote com a finalidade de exportação, há a suspensão da contribuição para o PIS e da Cofins*". Como fundamento para a suspensão foi apontado o § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004.

A Recorrente repete os argumentos no sentido de que *"o creditamento é plenamente possível mesmo quando da aquisição de insumos desonerados das aludidas contribuições, em atenção ao princípio da não-cumulatividade"*. Apresenta, ainda, decisões deste CARF que reconhecem o direito ao referido creditamento.

De plano, deve-se ressaltar a não vinculação deste Colegiado a decisões proferidas por outras turmas do CARF, salvo as que a lei expressamente atribua eficácia normativa, conforme estabelece o art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Não bastasse isso, observa-se que as decisões mencionadas pela Recorrente não tratam da hipótese objeto de glosa sob análise, já que nenhuma delas menciona o fato de que o referido frete estaria sujeito à suspensão da incidência das contribuições sob comento.

Sobre os demais argumentos, vale transcrever novamente as conclusões do Julgador de piso, que adoto como razões de decidir:

> No item 2.1.1 deste voto foi visto que, se por um lado o art. 3°, II, das Leis n° 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza a pessoa jurídica a acumular créditos quanto

DOCUMENTO VALIDADO

> aos insumos adquiridos, de outro, o disposto no inciso II, do seu § 2º, veda o seu aproveitamento com relação a aquisições não tributadas pelo PIS/COFINS.
>
> A fiscalização promoveu essa glosa porque as remessas destinadas a recinto alfandegado para formação de lotes para exportação efetuadas por pessoa jurídica preponderantemente exportadora ficará (sic) suspensa da incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS, conforme prevê o art. 40 da Lei nº 10.865/2004.
>
> Portanto, sendo tal vedação de natureza *ex lege* e sem que haja nos autos prova de comando judicial que afaste tal norma de observância obrigatória por este órgão julgador, a glosa aplicada aos créditos referentes aos tais gastos deve ser mantida.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

III.9 – DO DESCABIMENTO DOS FUNDAMENTOS DO V. ACÓRDÃO – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO – CREDITAMENTO NA MODALIDADE ALUGUEL

As alegações apresentadas neste tópico do recurso voluntário dizem respeito a créditos apurados pela Recorrente "***com base na hipótese legal de contraprestações de arrendamento mercantil***, *conforme operações escrituradas nos registros F100 da EFD-Contribuições*", conforme consta no Relatório Fiscal.

Destaca a Autoridade Fiscal que os créditos apurados pela Recorrente dizem respeito a contratos celebrados com as seguintes pessoas jurídicas:

CNPJ	Nome
04.660.182/0001-88	Baovale Mineração S/A - BAOVALE
27.063.874/0001-44	Companhia Ítalo Brasileira de Pelotização - ITABRASCO
27.240.092/0001-33	Companhia Hispano Brasileira de Pelotização - HISPANOBRAS
27.251.842/0001-72	Companhia Nipo Brasileira de Pelotização - NIBRASCO
33.137.654/0001-10	Minas da Serra Geral SA - MSG
33.417.445/0001-20	Minerações Brasileiras Reunidas SA - MBR
33.931.494/0001-87	Companhia Coreano Brasileira de Pelotização - KOBRASCO

Acrescenta que as obrigações estipuladas nesses contratos se referem a entrega de instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e direitos de mineração para que a operação deles passe a ser conduzida pela VALE.

A base legal do creditamento utilizada pela Recorrente seria o inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que assim reza:

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> I – [...]
>
> V - **valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil** de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Observa-se que a Autoridade Fiscal descarta a possibilidade de creditamento com base no referido dispositivo, conforme adiante se detalha de forma mais minudente.

A Recorrente alega, primeiramente, que a Receita Federal enunciou em fiscalização anterior o entendimento de que não haveria óbice para a tomada de créditos em tais operações. Indica, como fundamento para sua alegação, o processo administrativo nº 16682.900001/2014-78.

Nesse contexto, em respeito ao princípio da segurança jurídica, confiança, e do artigo 24 da LINDB, entende que deve o Fisco Federal manter sua posição anterior. Cita como fundamento para sua perspectiva, ainda, decisões proferidas pelos Tribunais de Justiça de São Paulo e do Rio de Janeiro.

Ao enfrentar o argumento específico de ter havido manifestação anterior da RFB em sentido favorável ao creditamento, ocorrida em contexto de procedimento fiscal, o acórdão objurgado considera que tal manifestação, que não se encontra juntada aos autos deste processo, tratava de dispositivo distinto da legislação.

Na minha percepção, considero que não tem relevância alguma o fato de a análise anterior ter partido ou não do mesmo dispositivo ora tratado. Compreendo que não há respaldo jurídico para a afirmação de que, se o Fisco reconhecer em procedimento fiscal o direito ao creditamento num momento anterior, ainda que sob a mesma fundamentação legal, tal circunstância obrigue a administração tributária a partir de então a reconhecer o mesmo direito indefinidamente.

Uma eventual impropriedade ou desatenção na interpretação da norma pelo Agente Fiscal não faz surgir, para o contribuinte, um direito de crédito que se revele desprovido de base legal numa análise posterior.

Dispositivo com enfoque que apresenta leve semelhança com o sugerido pela Recorrente é encontrado no art. 146 do Código Tributário Nacional, quando menciona mudança de critério jurídico. Adiante se transcreve:

> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento **somente pode ser efetivada**, em relação a um mesmo sujeito passivo, **quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução**.

DOCUMENTO VALIDADO

Todavia, tal dispositivo visa a proteger o contribuinte contra o lançamento (cobrança), e não lhe respaldar com o reconhecimento de direito de crédito perante a Fazenda Pública.

Além disso, esse mesmo dispositivo do CTN tem aplicação limitada a hipóteses em que uma manifestação oficial do órgão num sentido venha a ser objeto de revisão; não trata do entendimento da Fiscalização em contexto específico de procedimento fiscal. Indo além, cabe considerar que o referido art. 146 destaca expressamente sua aplicação/proteção em relação a um fato gerador específico, ressalvando a possibilidade de que um entendimento distinto prevaleça em relação a fatos geradores futuros, como os de que ora se trata.

Não prosperam, portanto, as alegações da Recorrente.

Com relação ao mencionado art. 24 da LINDB, vale destacar que a Súmula CARF nº 169 expressamente afasta a sua aplicação em relação ao Processo Administrativo Fiscal, conforme segue:

> Súmula CARF nº 169
>
> Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021
>
> O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).
>
> Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

A Recorrente prossegue afirmando que, "*na hipótese de não se entender que as operações em comento se enquadram no conceito de arrendamento mercantil, fatalmente estão inseridas no conceito de aluguel, ou mesmo de insumos, conferindo, igualmente, o direito ao crédito*".

A Autoridade Fiscal afasta também a possibilidade de utilização do inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata de aluguel, como fundamento para o crédito, sob o argumento de que este dispositivo não admite o crédito para qualquer tipo de aluguel, mas tão somente para o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos.

Vale transcrever também o dispositivo mencionado:

> IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

O Fisco aponta como hipótese distinta das previstas no texto legal, as seguintes características identificadas nos referidos contratos:

> Os contratos apresentados têm como objeto direitos mineratórios, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações.

DOCUMENTO VALIDADO

> [...]
>
> Os contratos que envolvem as usinas de pelotização revelam que as usinas arrendadas estão localizadas em imóveis pertencentes à VALE, conforme, por exemplo, o trecho abaixo transcrito do preâmbulo do contrato celebrado com a KOBRASCO:
>
> [...]
>
> O aluguel desses estabelecimentos em geral ("universalidades de bens"), englobam muitos bens que não se subsumem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, como pode ser observado nos contratos apresentados, tais como os direitos mineratórios e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos.

A Recorrente tece considerações no sentido de que no julgamento do RE 592.905/SC (Rel. Min. Eros Grau, J. 02/12/2009), no qual se decidiu que incide ISS sobre operações de *leasing* financeiro, o Relator argumentou que o leasing operacional se assemelha a um contrato de locação.

Contesta, ainda, o entendimento de que há nos contratos bens que não se enquadram no amplo conceito de prédios, máquinas e equipamentos e que caberia ao Fisco segregar os valores relativos. Sugere que *"deveria, sim, o fiscal, com base no entendimento que apresenta, proporcionalizar as despesas, e não glosar a totalidade dos créditos sob o inverídico argumento de que seria impossível a segregação".*

Não merecem amparo as alegações da Recorrente.

Compreendo evidenciado que parte dos bens objeto dos contratos objeto de análise neste item não se enquadram nos conceitos expressamente mencionados no inciso IV do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, compreendo que o tema foi devidamente enfrentado no acórdão atacado, nos seguintes termos:

> Porque caberia à manifestante ter segregado os dispêndios com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos daqueles tais como os direitos mineratórios e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos.
>
> Isso, conforme já visto neste voto, se faz necessário ante o ônus que toca ao contribuinte de demonstrar minudentemente a natureza e origem do crédito que pleiteia, incabível a inversão de tal ônus, como pretende a manifestante.

Mantendo sua perspectiva, a Recorrente anexa Parecer elaborado pelo ilustre comercialista Professor Fábio Ulhoa Canto que conclui, em linhas gerais, no sentido de que:

DOCUMENTO VALIDADO

(i) os contratos analisados configuram locação, tendo como objeto universalidades de fato - as Usinas de Pelotização - constituídas por bens infungíveis necessários à atividade empresarial de produção de pelotas de minério de ferro.

(ii) a segregação individualizada de cada bem componente da universalidade de fato não é necessária para configurar o contrato de aluguel e permitir o enquadramento no direito creditório previsto nos artigos 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e

(iii) a forma de remuneração (parcela fixa mais variável baseada no lucro estimado das vendas de pelotas) não descaracteriza a natureza de locação, sendo comum em contratos de locação de espaços comerciais e *built to suit.*

As duas primeiras constatações acima, do ilustre parecerista, não confrontam as conclusões da Autoridade Fiscal, uma vez que foi mencionada no relatório a condição de universalidade de fato dos bens arrendados e não foi sugerida a invalidade do contrato em razão da não segregação dos itens.

Todavia, apesar da não contestada a validade dos contratos, dela não decorre o direito de crédito, este necessariamente dependente da identificação individualizada dos itens que se enquadram nas definições legais que asseguram o direito ao creditamento.

Não compreendo que, do reconhecimento da existência de uma universalidade de fato, possa resultar que todos os itens dessa universalidade passem a gozar dos mesmos direitos que o legislador convencionou atribuir a um ou alguns deles. Como exemplo ilustrativo disso, que entendo representar uma interpretação distorcida, seria o mesmo que estender a toda uma usina uma eventual isenção na apuração de ganho de capital estabelecida especificamente para a venda de veículos de passeio, na hipótese em que ambos os itens integrem uma universalidade de fato.

Portanto, ainda que se considere acertada a conclusão de que os contratos apresentados têm natureza de locação, não há como reconhecer direito de crédito sem a segregação, sob pena de se contemplar itens para os quais a legislação não prevê esse direito. Essa segregação deve estar indiscutivelmente a cargo da Recorrente em razão do ônus processual de constituir prova a respeito do direito de que afirma ser titular.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

III.8.1 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE ARRENDAMENTO

Considerando imprópria a classificação do dispêndio utilizada pela Recorrente, como sendo de arrendamento mercantil, a Autoridade Fiscal realizou a glosa nos seguintes termos:

> Portanto, relativamente aos contratos celebrados, constata-se o seguinte:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 1. As arrendadoras não são instituições financeiras (art. 1º da Resolução BACEN nº 2.309/96) e não têm como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;
>
> 2. Os contratos foram celebrados entre a VALE e empresas coligadas e interdependentes, o que impede o tratamento tributário de arrendamento mercantil (art. 2° da Lei n° 6.099/1974 e art. 28 da Resolução BACEN n° 2.309/1996);
>
> 3. Em nenhum dos contratos apresentados há a possibilidade de a VALE exercer direito de compra dos bens arrendados, havendo em muitos deles a determinação expressa de devolução dos bens arrendados ao final do contrato, contrariando o art. 5°, alíneas "c" e "d" da Lei n° 6.099/1974 e art. 7°, incisos V, VI e VII da Resolução BACEN n° 2.309/1996.

Reza o art. 2º da Lei nº 6.099, de 1974:

> Art 2º Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante.
>
> [...]
>
> Art 5º Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:
>
> a) [...]
>
> c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;

Neste tópico, a Recorrente alega que a fiscalização utilizou um conceito restritivo de arrendamento mercantil, dado pela Lei nº 6.099/1974 para negar que os contratos configurem arrendamento mercantil. Pondera que a expressão "arrendamento mercantil" não se limita ao arrendamento financeiro (Lei 6.099/74), abrangendo também o arrendamento operacional, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), que define ambas as modalidades, e a versão R2 que unifica a terminologia.

Afirma que haveria violação à não-cumulatividade e isonomia em negar o crédito ao arrendatário em arrendamento operacional, quando as contraprestações são regularmente tributadas.

Sem razão a Recorrente.

A esse respeito, considero que não há retoques a fazer nas conclusões do Julgador de piso, quanto ao tema, as quais adoto como razão de decidir:

> Considerando que para fins do art. 2º, §1º, da Lei nº 6.099/19741, segundo os critérios estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional, no artigo 23 da Resolução nº 2.309/1996, fica configurada a coligação e interdependência entre as arrendadoras e a VALE, posto que esta detém participação superior a 10% em todas elas. As arrendadoras não são instituições financeiras (art. 1º da Resolução

DOCUMENTO VALIDADO

> BACEN nº 2.309/96) e não têm como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil. Em nenhum dos contratos apresentados há a possibilidade de a VALE exercer direito de compra dos bens arrendados, havendo em muitos deles a determinação expressa de devolução dos bens arrendados ao final do contrato. Portanto, com base nas características dos contratos apresentados e à luz dos requisitos estipulados nos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974, e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996, que não se trata, para fins tributários, de hipótese de arrendamento mercantil, quer financeiro, quer operacional, o que impede o crédito em relação a tais dispêndios com base na hipótese prevista no inciso V do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Mantêm-se as glosas.

III.8.2 – A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE INSUMOS

Ainda sobre a mesma rubrica, a Recorrente suscita o direito ao creditamento ao considerar que os dispêndios com os contratos de arrendamento apresentados podem ser considerados insumos da sua atividade produtiva.

Propugna a subsunção dos arrendamentos operacionais de estabelecimentos e de direitos minerários como serviços utilizados como insumos, uma vez que se trata de atividade prestada por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição.

Identifica-se, conforme já registrado pelo Julgador de piso, o esforço argumentativo da Recorrente no sentido de ter alterados a natureza e fundamentos legais do crédito, para assim ter acolhido o direito e dele se utilizar por meio do pedido de ressarcimento em análise.

Compreendo que a argumentação da Recorrente esbarra no fato de o art. 594 do Código Civil definir serviço como *'toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial*', pressupondo uma atividade, um fazer. Já a locação (art. 565) é contrato pelo qual '*uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa infungível, mediante certa retribuição*'. É obrigação de dar, não de fazer.

A respeito do tema encontra-se a Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal que, embora trate especificamente da locação de bens móveis (determinando que sobre ela não incide ISS), o racional que a respalda se aplica à locação de imóveis: a ausência de uma obrigação de fazer afasta a caracterização de uma prestação de serviço.

Não há atividade na locação, apenas transferência temporária de uso. Logo, não é serviço para qualquer outro fim tributário.

Vale acrescentar, que aferição da essencialidade e da relevância para fins de classificação de insumos, critérios trazidos no julgado do Resp nº 1.221.170/PR, em momento

DOCUMENTO VALIDADO

Original

algum afastou a condição primeira prevista no dispositivo legal, qual seja, que seja aplicada sobre bens ou serviços, não se estendendo a outras espécies de contrato, indispensáveis que sejam para as atividades produtivas ou prestações de serviços.

Em linguagem clara, não basta para a caracterização de um dispêndio como insumo que ele seja essencial ou relevante se não estivermos tratando de **bens** ou **serviços**. E, ainda que cumpram esse primeiro requisito, se não foram utilizados no **processo produtivo** ou na **prestação de serviços**.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

III.9 – DA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

A Autoridade Fiscal descreve este tópico nos seguintes termos:

> Com base nas informações prestadas pela VALE, glosaram-se os seguintes créditos referentes ao ativo imobilizado, conforme detalhado adiante:
>
> 1. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a edificações imobilizadas na estrutura logística da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO
>
> 2. Máquinas e Equipamentos não utilizados em áreas do processo produtivo da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO
>
> 3. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a veículos
>
> [...]

Afirma-se que a Recorrente se creditou em relação ao primeiro item (edificações e benfeitorias) com base no art. 6º da Lei nº 11.488/2007. Tendo havido a depreciação acelerada na forma do referido dispositivo, e estando a referida aceleração condicionada a que as edificações incorporadas ao ativo imobilizado tenham sido adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o afastamento das operações realizadas nos Fluxos FERROVIA e PORTO resultou na necessidade de ajustamento do crédito para o prazo de vida útil normal (não acelerado) do bem.

Em relação ao segundo item (máquinas e equipamentos), foi identificada a apuração de créditos com base no § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011. Em ambos os casos, houve a glosa dos créditos referentes aos ativos imobilizados na infraestrutura logística (fluxos PORTO e FERROVIA).

Em ambos também, foram observados os percentuais de rateio em razão da prestação de serviços de forma residual pela Recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

Em relação ao terceiro item (veículos) constataram-se alguns créditos aproveitados integralmente, na forma da opção prevista no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011. Considerando que a opção de crédito imediato na aquisição está restrita a máquinas e equipamentos, informa-se ter havido o ajuste correspondente, passando a observar a depreciação.

Neste item, a Recorrente reitera sua percepção de que houve *"completa omissão quanto à observância das etapas que formam o processo produtivo ... e a necessária verificação da presença dos requisitos de relevância e/ou essencialidade da presença de tais edificações, objeto da glosa em questão na cadeia produtiva*".

Reportando-se aos tópicos anteriores, a Recorrente renova argumentação de que seu processo produtivo *"é altamente complexo, integrado e indissociável sendo que o trinômio mina-ferro-porto conformador do processo produtivo ..., devendo haver o cumprimento das respectivas etapas desde a extração do minério até o embarque"*.

Verbera, ainda, que a própria fiscalização menciona a importância das edificações e benfeitorias pois reconhece tais estruturas de edificações como "eficientes" e "ágeis" ao escoamento da produção.

A exemplo dos argumentos próprios a que se reporta a Recorrente, cumpre-nos remeter às razões já expendidas neste voto, como justificativas para também manter as glosas objeto deste tópico.

Conforme até aqui exposto, a interpretação sistemática dos dispositivos legais pertinentes conduz à conclusão de que os gastos posteriores à finalização do produto destinado à venda (Fluxos FERROVIA-PORTO) não se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, ainda que apresentem relevância para a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

Estruturas logísticas destinadas ao escoamento da produção já finalizada, conquanto relevantes para a cadeia de valor empresarial, não atendem aos critérios legais estabelecidos para o creditamento no regime não cumulativo das contribuições sociais em comento.

Ressalva-se, em acréscimo, que a glosa relacionada aos créditos apurados de forma imediata na aquisição de veículos não decorre da etapa em que se dá seu uso (como em relação aos itens de edificações e máquinas e equipamentos), mas em razão de o dispositivo legal que prevê essa forma de creditamento restringi-la a máquinas e equipamentos, não contemplando veículos. Não houve manifestação da Recorrente quanto a esta questão específica.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

CONCLUSÃO

DOCUMENTO VALIDADO

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, redator designado

Apesar do sempre bem fundamentado voto do i. conselheiro relator, a Turma decidiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes às fases "Ferrovia" e "Porto" no processo produtivo, reverter as glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel, e reverter as glosas da diferença entre a depreciação acelerada e a normal referente aos vagões e básculas, pelas razões adiante expostas.

1 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA RECORRENTE – FASES "FERROVIA" E "PORTO"

Inicialmente, cumpre destacar que, no julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB n° 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que "[...] *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte".*

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº1.221.170:

> De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]
>
> **Cumpre, pois, afastar a ideia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte**.
>
> (...)
>
> **O critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela**. **Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido**.[1] (**Grifamos**)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada, ou, ainda, com foco exclusivamente na atividade principal, sem reconhecer as demais atividades realizadas pela empresa. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

[1] Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu "A não-cumulatividade dos tributos"[2], que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

> (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de *facto*, não onerando os agentes produtivos;
>
> (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
>
> (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
>
> (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
>
> (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

Com base em tais premissas e considerando que a adoção dos critérios fixados pelo STJ demanda a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, pertinente trazer considerações acerca da atividade exercida pela recorrente.

Por bem descrever o objeto social da empresa, merece transcrição o artigo 2º do seu Estatuto Social:

> *Art. 2º - A Companhia tem por objeto:*
>
> *- Realizar o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional e no exterior, através da pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais;*
>
> *- Construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros;*

[2] MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4ªed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2020, pg. 120.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

- Construir e operar terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como explorar as atividades de navegação e de apoio portuário;

- Prestar serviços de logística integrada de transporte de carga, compreendendo a captação, armazenagem, transbordo, distribuição e entrega no contexto de um sistema multimodal de transporte;

- Produzir, beneficiar, transportar, industrializar e comercializar toda e qualquer fonte de energia, podendo, ainda, atuar na produção, geração, transmissão, distribuição e comercialização de seus produtos derivados e subprodutos;

- Exercer, no País ou no exterior, outras atividades que possam interessar, direta ou indiretamente, à realização do objeto social, inclusive pesquisa, industrialização, compra e venda, importação e exportação, bem como a exploração, industrialização e comercialização de recursos florestais e a prestação de serviços de qualquer natureza;

- Constituir ou participar, sob qualquer modalidade, de outras sociedades, consórcios ou entidades cujos objetos sociais sejam, direta ou indiretamente, vinculados, acessórios ou instrumentais ao seu objeto social.

Ademais, conforme se extrai do Despacho Decisório, em resposta ao Item 6 do TIPF, a recorrente apresentou o documento denominado "Fluxo Operacional Produtivo", no qual detalha os seguintes fluxos produtivos: "FERRO", "PELOTA", "COBRE", "PORTO", "FERROVIA" e "FERRONÍQUEL". Tais fases foram assim resumidas pela fiscalização:

Fluxo	Negócio	Cod.	Fase
A	Minério de ferro	1	Desmonte
		2	Carregamento
		3	Transporte
		4	Fragmentação
		5	Classificação
		6	Concentração
		7	Espessamento
		8	Filtragem
		9	Empilhamento e Recuperação
B	Pelota de ferro	10	Descarga
		11	Empilhamento e Recuperação
		12	Moagem e Classificação
		13	Espessamento e Homogeneização
		14	Filtragem
		15	Prensa
		16	Mistura
		17	Pelotamento
		18	Tratamento Térmico
		19	Peneiramento
		20	Empilhamento e Recuperação
		21	Utilidades
C	Cobre	22	Desmonte
		23	Transporte
		24	Britagem Primária
		25	Moagem SAG
		26	Moagem de Bolas
		27	Flotação Rougher
		28	Remoagem
		29	Flotação Cleaner e Scavenger
		30	Espessamento
		31	Filtragem
		32	Empilhamento e recuperação
D	Porto	33	Recepção e despachos dos produtos e mercadorias
		34	Operação portuária de movimentação de cargas nas dependências
		35	Atracação e desatracação de navios
		36	Pátios de estocagem, píeres e armazéns
E	Ferrovia Carga	37	Carga e Descarga de produtos e mercadorias
		38	Transporte
		39	Postos
F	Ferro níquel e ferro gusa	40	Lavra
		41	Transporte
		42	Britagem
		43	Homogeneização
		44	Secagem
		45	Calcinação
		46	Aglomeração
		47	Redução
		48	Refino

DOCUMENTO VALIDADO

Por melhor detalhar as fases dos fluxos produtivos em análise, transcrevemos também os seguintes excertos do Despacho Decisório:

> *O fluxo FERROVIA (fluxo E) envolve as fases 37, 38 e 39, conforme documento denominado "Fluxo FERROVIA", juntado ao processo administrativo nº 16682.720400/2012-95 e convalidado pela VALE para o período em análise na sua resposta ao TIPF:*
>
> > *37. Carga e Descarga de produtos e mercadorias - Diz respeito ao carregamento/descarregamento dos produtos na planta, terminal e porto. Nessa etapa, o contratante do transporte e/ou unidade produtora são os responsáveis pelo carregamento/descarregamento dos produtos/mercadorias os pátios, terminais e portos.*
> >
> > *38.Transporte – Nesta etapa ocorre o transporte dos produtos/mercadorias carregados e descarregados nos pátios, terminais e portos.*
> >
> > *39.Oficinas, pontos de abastecimento e entrepostos.*
>
> *O fluxo PORTO (fluxo D) envolve as fases 33, 34, 35 e 36, conforme documento denominado "Fluxo PORTO", juntado ao processo administrativo nº 16682.720400/2012-95 e convalidado pela VALE para o período em análise na sua resposta ao TIPF:*
>
> > *33. Recepção e despachos dos produtos e mercadorias - Diz respeito à chegada/saída dos produtos no porto, que pode ocorrer por meio do transporte rodoviário ou ferroviário. Nessa etapa, o embarcador e/ou o transportador são os responsáveis pela entrega/retirada dos produtos no porto.*
> >
> > *34. Operação portuária de movimentação de cargas nas dependências – está relacionada com a movimentação dos produtos/mercadorias nas dependências do porto. Compete à Administração do Porto, entre outras atribuições previstas na Lei 8.630/93 fiscalizar as operações portuárias, zelando para que os serviços se realizem com regularidade, eficiência, segurança e respeito ao meio ambiente.*
> >
> > *35. Atracação e desatracação de navios – Nesta etapa ocorre a atracação/desatracação do navio com o auxílio da praticagem e os rebocadores. Nessa etapa, o armador, independente de ser ou não proprietário da embarcação, deve promover a equipagem do navio e demais procedimentos, disponibilizando-o apto para navegação. É ação de se "estacionar" a embarcação no cais do porto para que se possa realizar a operação (carregar e descarregar mercadorias). Finalizada a operação, a embarcação será desatracada e seguirá viagem.*
> >
> > *36. Pátios de estocagem, Píeres e armazéns*

Por pertinente, também merecem transcrição os seguintes excertos do Recurso Voluntário:

DOCUMENTO VALIDADO

A atividade da Recorrente tem início com a perfuração do solo, passando por um processo integrado, que envolve o desmonte ou escavação, o carregamento e transporte, o beneficiamento, o empilhamento, a recuperação, o deslocamento via ferrovias, a pelotização e a estocagem, para, finalmente, concluir-se no porto, com o carregamento dos navios com destino ao exterior.

Nesse contexto, o processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, tem sequência com a exploração da mina, com todas as despesas incorridas na industrialização e beneficiamento dessa fase produtiva, e a conclusão se dá com o carregamento do minério aos porões dos navios com destino à exportação, após o transporte do minério pela ferrovia, até o porto.

Trata-se de trinômio indissociável que, conforme dito, inclui os processos integrados envolvendo a mina, a ferrovia e o porto, sem os quais não se consuma sua atividade, ilustrada graficamente no quadro abaixo:

Fluxo Operacional de Produção do Minério

Nesse sentido, o trinômio Mina/Ferrovia/Porto resta bem evidenciado no objeto social da Recorrente, conforme se verifica do art. 2º e incisos do Estatuto Social:

[...]

Observa-se, portanto, a existência de um processo integrado, uno, em que todas as etapas estão indissociavelmente articuladas.

Cabe destacar que não só a Recorrente projeta e desenvolve suas atividades a partir da tríade mina-ferrovia-porto, como também o setor de mineração mundial. Trata-se de dinâmica necessária, visto que no mais das vezes as minas se encontram em locais isolados e de difícil acesso.

No caso em análise, o v. acórdão recorrido inobserva que, considerando-se a extensão territorial do Brasil e a expressiva distância entre as minas e o mercado consumidor, é fato que a ausência do trinômio em questão inviabilizaria o escoamento do minério e interromperia o fluxo do processo produtivo da Recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

> *Com efeito, a Recorrente é a maior exportadora brasileira e deve ser analisada a partir da sua realidade fática, não cabendo a mera alegação de que "nem toda mineradora possui uma estrutura de logística e portuária próprias para p escoamento de sua produção e nem por isso deixa de produzir e exportar seus produtos." No caso da Recorrente e da análise da sua cadeia produtiva, não haveria como realizar esta exportação se os produtos, extraídos das minas, não fossem transportados aos portos.*
>
> *O processo produtivo da Recorrente, altamente complexo e integrado, é indissociável por questões operacionais e econômicas, sendo imprescindível a existência do trinômio mina-ferro-porto e o cumprimento das respectivas etapas desde a extração do minério até o embarque. Tais condições são suficientes para demonstrar a relevância e essencialidade dos bens e serviços utilizados nas fases "ferrovia" e "porto".*

Com isso em vista, passamos a analisar as glosas combatidas no Recurso Voluntário.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal que embasa o Despacho Decisório, a fiscalização manifestou o entendimento de que "*relativamente aos dispêndios dos fluxos FERROVIA e PORTO, não há o que se discutir quanto à essencialidade ou relevância dos bens ou serviços, posto que as fases em que são aplicados ocorrem posteriormente à finalização do processo*", razão pela qual glosou os créditos apropriados pela recorrente sobre gastos com tais bens e serviços, ainda que incorridos às custas da empresa, por não serem considerados insumos do seu processo produtivo para fins de creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS.

Por outro lado, reconheceu que "*[e]xistem nos referidos fluxos operacionais (FERROVIA e PORTO) prestação de serviços a terceiros, ou seja, existem bens de utilização mista, de forma que uma parcela pode ser considerada insumo gerador de créditos para a atividade de prestação de serviços da VALE*", razão pela qual empregou o percentual das receitas brutas de serviços portuários e ferroviários em relação ao total de receita bruta da empresa para o rateio.

Em breve síntese, a fiscalização verificou que as estruturas e serviços portuários e ferroviários são utilizados pela VALE tanto para escoamento da sua produção (principal) quanto para o escoamento da produção de terceiros (residual), entendendo pelo direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade apenas em relação aos gastos relativos aos serviços prestados a terceiros.

Com a devida vênia, tal entendimento não merece subsistir.

Conforme restou demonstrado, os fluxos FERROVIA e PORTO se referem às atividades desenvolvidas pela VALE para transporte do minério pela ferrovia até o seu efetivo carregamento aos porões dos navios com destino à exportação. Assim, não se trata de meras despesas suportadas pela empresa, mas de efetivas atividades desenvolvidas pela VALE para possibilitar e executar o transporte, estocagem e carregamento do minério até o porto.

DOCUMENTO VALIDADO

Neste sentido, o Estatuto Social da empresa é claro ao apontar que o aproveitamento de jazidas minerais envolve pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais, sendo que o objeto social da VALE compreende não só a extração, beneficiamento e industrialização do minério, mas também a construção de ferrovias, com operação e exploração do tráfego ferroviário próprio ou de terceiros; a construção e operação de terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como, exploração das atividades de navegação e de apoio portuário; e a prestação de serviços de logística integrada de transporte de carga, compreendendo a captação, armazenagem, transbordo, distribuição e entrega no contexto de um sistema multimodal de transporte.

Ademais, restou incontroversamente demonstrado, com base em prova documental e pericial, que as atividades de ferrovia, estocagem e carregamento são efetivamente desenvolvidas pela VALE, sendo os créditos apropriados sobre os gastos com bens e serviços incorridos para a sua execução, como óleo combustível, óleo lubrificante, manutenção preventiva e/ou corretiva, logística estrutural, entre vários outros.

Vejam que transporte, estocagem e carregamento são atividades que permitem o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por se enquadrarem no tipo "prestação de serviço", o que gerou, inclusive, o reconhecimento pela própria fiscalização do direito à apropriação de créditos sobre insumos no que se refere ao exercício de tais atividades para terceiros.

Ainda que não seja correto falar em negócio consigo mesmo[3] ou prestação de serviço a si próprio, é certo que, para fins do direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, o que interessa é a atividade exercida e o caráter essencial e relevante dos bens e serviços utilizados para sua execução, até porque tais atividades culminarão inequivocamente numa receita a ser auferida pela empresa posteriormente. Interpretação em sentido contrário, com a devida vênia, ofende os princípios da neutralidade e da isonomia tributária, ao criar distinção entre empresas que desenvolvem a mesma atividade, desincentivando a verticalização da atividade econômica (fator que, com base no princípio da livre iniciativa, deve ser exercido livremente pelas empresas e não condicionado pela tributação).

Como vimos, o creditamento não configura benefício fiscal, mas direito decorrente da sistemática da não-cumulatividade, que busca assegurar a não-incidência dos tributos em cascata, de modo a não onerar reiteradamente a mesma capacidade contributiva já manifestada e tributada. Ao onerar as receitas consumidas e tornar a incidir sobre a receita obtida a partir delas, o encargo tributário é aumentado vertical e substancialmente, razão pela qual foram instituídas as sistemáticas da não-cumulatividade, buscando onerar apenas aquela parcela da receita que realmente representa capacidade contributiva nova.

[3] ATALIBA, Geraldo. IPI – Hipótese de incidência. In *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 1, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 9-10.

DOCUMENTO VALIDADO

Sobre a técnica da não-cumulatividade instituída para as contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, denominada de "base sobre base" (ainda que com certas particularidades da sistemática de "imposto contra imposto"), pertinente é a doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro, expressamente mencionada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

> Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado **para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento**. Nestes, **não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)**[4]. (**Grifamos**)

Merece destaque também que, no julgamento do RE nº 841.979, em sede de Repercussão Geral, o STF fixou a tese que "*[o] legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança*".

Assim, se a matriz constitucional das contribuições ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança são de observância obrigatória ao legislador ordinário, ainda mais forte é a cogência de tais princípios na aplicação das hipóteses de creditamento arroladas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 no caso concreto.

Somado a isto, reiterando que a análise do direito ao aproveitamento de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS deve observar as particularidades de cada atividade econômica individualmente examinada, verificamos que, no presente caso, há uma inegável indissociação entre as atividades desenvolvidas a partir da tríade mina-ferrovia-porto.

Isto porque, em razão de diversas características específicas da mineração, como a localização das minas em locais isolados e de difícil acesso, a necessidade de investimento maciço em infraestrutura e a concentração do mercado, cumuladas com a extensão territorial brasileira, a atividade desenvolvida pela VALE estaria obstada caso ela não investisse diretamente no desenvolvimento da estrutura ferroviária e portuária e na execução do transporte, estocagem e carregamento do minério por conta própria, de modo que não há como se analisar o seu processo produtivo de forma linear, uma vez que diversos gastos relativos à estrutura e aos serviços portuários e ferroviários acabam por anteceder o próprio processo de extração do minério.

Neste sentido, merecem referência os seguintes dispositivos do Decreto-lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967 (Código de Minas):

[4] A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 111, p. 102

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Art. 6º-A. **A atividade de mineração abrange a pesquisa, a lavra, o desenvolvimento da mina, o beneficiamento, o armazenamento de estéreis e rejeitos e o transporte e a comercialização dos minérios**, mantida a responsabilidade do titular da concessão diante das obrigações deste Decreto-Lei até o fechamento da mina, que deverá ser obrigatoriamente convalidado pelo órgão regulador da mineração e pelo órgão ambiental licenciador.

[...]

Art. 36. Entende-se por lavra o conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração das substâncias minerais úteis que contiver, até o beneficiamento das mesmas.

[...]

Art. 38. **O requerimento de autorização de lavra** será dirigido ao Ministro das Minas e Energia, pelo titular da autorização de pesquisa, ou seu sucessor, e **deverá ser instruído com os seguintes elementos de informação e prova**:

[...]

III - **denominação e descrição da localização do campo pretendido para a lavra, relacionando-o, com precisão e clareza, aos vales dos rios ou córregos, constantes de mapas ou plantas de notória autenticidade e precisão, e estradas de ferro e rodovias**, ou , ainda, a marcos naturais ou acidentes topográficos de inconfundível determinação; suas confrontações com autorização de pesquisa e concessões de lavra vizinhas, se as houver, e indicação do Distrito, Município, Comarca e Estado, e, ainda, nome e residência dos proprietários do solo ou posseiros;

[...]

Art. 39. **O plano de aproveitamento econômico da jazida será apresentado em duas vias e constará de**:

I - Memorial explicativo;

II - **Projetos ou anteprojetos referentes**;

[...]

c) **ao transporte na superfície e ao beneficiamento e aglomeração do minério**;

[...]

Art. 50 O **Relatório Anual das atividades realizadas no ano anterior deverá conter**, entre outros, **dados sobre os seguintes tópicos**:

I - **Método de lavra, transporte e distribuição no mercado consumidor, das substâncias minerais extraídas**; (**Grifamos**)

DOCUMENTO VALIDADO

Tal indissociabilidade também foi reforçada pelo Parecer Técnico elaborado pela PricewaterhouseCoopers – PwC e anexado aos autos pela recorrente, do qual transcrevemos as seguintes conclusões:

> Face ao abordado no presente parecer técnico, concluímos que:
>
> - **A atividade de exploração mineral é caracterizada pela unicidade do processo produtivo, no qual as etapas são interligadas e dependentes entre si e a eventual subtração de qualquer uma dessas fases implicaria na interrupção das atividades da VALE S.A. ou, até mesmo, inviabilizaria o processo de extração do minério e a colocação do produto à disposição do cliente**.
>
> - **O processo produtivo do minério é longo, contínuo e complexo, dotado de particularidades exclusivas da indústria mineradora, as quais requerem conhecimento técnico e específico, sem o qual dificultaria uma análise quanto à classificação de determinados itens/serviços como parte integrante do processo produtivo ou não**.
>
> - **Dentre as características específicas da mineração, podemos destacar a rigidez locacional, a necessidade de investimento maciço em infraestrutura, a concentração do mercado, a elevada internacionalização da atividade, o exaurimento das reservas de minérios, a variação das especificidades físicas e químicas do minério em função da reserva em que se encontra**.
>
> - **A necessidade da estrutura operacional integrada desenhada na VALE S.A. é ainda mais evidente quando se considera a extensão do território brasileiro e as consideráveis distâncias existentes entre as minas e o mercado consumidor**.
>
> - **Considerando a infraestrutura disponível no país, as empresas de mineração se veem obrigadas a investir em infraestrutura logística própria para viabilizar a produção e venda do minério, surgindo a necessidade de verticalização do seu negócio**.
>
> - A partir dos 10 principais itens analisados de cada natureza de glosa efetuada pela autoridade fazendária no TVF, é possível identificar a essencialidade dos itens, bens e serviços glosas dentro do processo produtivo único, complexo e integrado da VALE.
>
> - A essencialidade é, inclusive, reconhecida pelo agente fiscalizador em determinadas ocasiões. E, ainda que o Auditor fiscal tenha reconhecido a essencialidade do item no processo da VALE, a autoridade mantém a glosa desses itens. (**Grifamos**)

Desta forma, deve ser reconhecida a legitimidade da apropriação de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, sobre os gastos com bens e serviços utilizados na condição de insumos nas atividades desenvolvidas pela recorrente nas fases "Ferrovia" e "Porto", nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Neste sentido, cito o seguinte julgado deste e. CARF:

DOCUMENTO VALIDADO

> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.
>
> O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, isto é, levando em consideração a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - seja um bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para fins de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de serem essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar intrinsicamente relacionados ao exercício das atividades-fim da empresa, não devendo corresponder a meros custos administrativos e não podendo figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.
>
> (Processo nº 16682.900617/2016-19; Acórdão nº 3302-013.765; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 28/09/2023)

Por pertinente, reproduzo também o dispositivo do acórdão:

> **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar preliminarmente o pedido para realização de diligência ou perícia e, no mérito, **dar parcial provimento para reverter a glosa de bens e serviços utilizados nas etapas "Ferrovia" e "Porto"**; dos bens utilizados como insumo listados no anexo II do despacho decisório presente nos autos; de bens do ativo imobilizado, constantes dos anexos XIX e XX do despacho decisório, que se referem a locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros bens; de custos relativos à aquisição de bens importados - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, constantes dos anexos XXIII e XXIV do despacho decisório.

Cumpre destacar a evidente distinção entre o presente caso e os entendimentos firmados por este e. Tribunal Administrativo nas Súmulas CARF nº 217[5] e 232[6], uma vez que, enquanto as Súmulas tratam de gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados e despesas portuárias incorridas na exportação de produtos acabados pelo exportador, no presente caso, como vimos, a recorrente é quem executa as atividades ferroviária e portuária, o que lhe permite o aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, sobre os bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento de tais atividades, razão pela qual entendo pela não subsunção do caso concreto ao entendimento sumulado, inexistindo, por conseguinte, inobservância ao enunciado de súmula do CARF, nos termos do artigo 85, inciso VI, do RICARF.

[5] Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

[6] As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Frise-se: o direito creditório não foi apropriado sobre gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados, nem com despesas portuárias incorridas na exportação de produtos acabados, mas com bens e serviços utilizados pela VALE para desenvolver tais atividades por conta própria, em razão das peculiaridades da atividade de mineração.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico para reverter as glosas referentes às fases "Ferrovia" e "Porto".

2 DOS CRÉDITOS APROPRIADOS SOBRE CONTRATOS DE ARRENDAMENTO – CREDITAMENTO NA MODALIDADE ALUGUEL

Conforme se extrai do Relatório Fiscal que embasa o Despacho Decisório, a fiscalização verificou que a recorrente apurou créditos com base na hipótese legal de contraprestações de arrendamento mercantil, sobre operações contratadas com as seguintes pessoas jurídicas:

CNPJ	Nome
04.660.182/0001-88	Baovale Mineração S/A - BAOVALE
27.063.874/0001-44	Companhia Ítalo Brasileira de Pelotização - ITABRASCO
27.240.092/0001-33	Companhia Hispano Brasileira de Pelotização - HISPANOBRAS
27.251.842/0001-72	Companhia Nipo Brasileira de Pelotização - NIBRASCO
33.137.654/0001-10	Minas da Serra Geral SA - MSG
33.417.445/0001-20	Minerações Brasileiras Reunidas SA - MBR
33.931.494/0001-87	Companhia Coreano Brasileira de Pelotização - KOBRASCO

Tais despesas foram confirmadas na contabilidade da VALE, na conta "353031010 - Arrendamentos".

Após fundamentar o seu entendimento para não reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS na condição de arrendamento mercantil e de insumo, a fiscalização também se manifestou pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos na condição de aluguel de prédios, máquinas ou equipamentos.

Em breve síntese, analisou que os contratos apresentados têm como objeto direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, manifestando o entendimento de que "*[o] aluguel desses estabelecimentos em geral ("universalidades de bens"), englobam muitos bens que não se subsumem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, como pode ser observado nos contratos apresentados, tais como os direitos mineratórios e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos*".

Diante disto, concluiu que "*[c]onsiderando que os contratos não se referem unicamente a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e que não há como separar os*

DOCUMENTO VALIDADO

dispêndios relativos aos contratos daqueles referentes ao pagamento pelos direitos de mineração ou pelos bens não enquadrados nestas categorias, como os veículos, por exemplo, é inviável o aproveitamento de crédito das contribuições relativamente a tais gastos", entendimento este que foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Por sua vez, a recorrente defende que "*no caso em tela, a figura do aluguel se subsome à natureza dos contratos firmados, que tiveram como objeto prédios, máquinas e equipamento, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, bem como tiveram como objeto direitos minerários e de bens voltados a essa atividade, como é o caso das plantas de pelotização*". Cita, ainda, como exemplo, os contratos firmados com a Hispanobras e Kobrasco, (aluguel de usinas de pelotização); a Itabrasco (aluguel de uma fábrica de pelotização e fabricação de pelotas de minério de ferro), a Baovale e a MSG (aluguel de maquinário, veículos, dentre outros), para ressaltar que "*[s]ão todas situações que se enquadram no art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02, reproduzido na Lei nº 10.833/03, motivo pelo qual a glosa também não se sustenta*".

Defende, assim, que "*[t]odos os bens objetos do contrato são passíveis de inclusão nessas categorias, não havendo como segregar os bens individualmente, como pretendido pelo v. acórdão. É dizer, todos os bens objeto dos contratos são passíveis de creditamento*".

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar que o artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 expressamente assegura o direito à apropriação de créditos relativos a "***aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa***" (**Grifamos**).

Sobre se tratar de locação, parece inexistir controvérsia, vez que plenamente demonstrado se tratar de contratos em que uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, configurando, por conseguinte, locação de coisas, nos termos do artigo 565 do Código Civil.

No que se refere à interpretação dos vocábulos "prédios", "máquinas" e "equipamentos", é fato que toda lei, como norma geral e abstrata que é, não consegue trazer nas minúcias as características individuais e concretas de todas as situações que pretende disciplinar. Ainda, convive com as dificuldades decorrentes de toda e qualquer linguagem, no que se refere à polissemia, vagueza e ambiguidade dos termos.

Quanto às hipóteses de creditamento previstas pelo legislador ordinário, tal polissemia gerou grande debate em relação ao termo "insumo", mas também se revela presente em discussões, como a presente, quanto à interpretação dos termos "prédio", "máquina" e "equipamento".

Exercendo sua atividade de índole geral e abstrata, o legislador buscou assegurar o direito ao creditamento para as mais variadas empresas, com suas mais distintas especificidades, sobre aquilo que representa um "prédio", uma "máquina" e um "equipamento", numa atividade

DOCUMENTO VALIDADO

genericamente considerada. Ou seja, tudo aquilo que exerce a função de "prédio", de "máquina" e de "equipamento" numa atividade específica, deve ser considerado passível de creditamento.

E isso não significa ampliar o alcance da norma, mas tão somente dar-lhe uma interpretação sistemática, em observância ao princípio da isonomia, razoabilidade e segurança jurídica. Afinal, todos os contribuintes que locam "imóveis" para realização de suas atividades, tem a sua receita consumida com tais despesas, assim como, todo "aparelho" utilizado na atividade da empresa para realizar uma tarefa específica também exige o consumo da receita do contribuinte para obtenção da sua receita tributável.

A alteração dos termos foi realizada de modo proposital apenas para reforçar que não cabe interpretação literal dos dispositivos que disciplinam as hipóteses de creditamento na sistemática da não-cumulatividade, assim como, para demonstrar que o que interessa ao aplicador do direito, nestes casos, é a função daqueles itens elencados, dentro de cada atividade específica, de modo a assegurar o direito ao creditamento de despesas necessárias consumidas pela fonte produtora de receita.

Assim, pelo próprio objeto da norma, é certo que não estamos falando de conceitos rígidos, numericamente definidos, mas de tipos, como ordens flexíveis e graduáveis[7]. No tipo, a relação entre a premissa maior e a menor não precisa ser de subsunção. Como ensina Karl Larenz, "*[a] caracterização antecipada na lei, que não impõe uma definição definitiva e suficientemente precisa, necessita de ser completada com uma multiplicidade de traços, que resultam por dedução da definição legal. Esta "dedução" está subordinada ao pressuposto de que as regras legais se adequam ao tipo pensado, que "se ajustam" a ele*"[8], situação que, a meu ver, se adequa perfeitamente ao direito creditório na sistemática da não-cumulatividade.

No presente caso, os créditos foram apropriados sobre contratos relativos à direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações.

No que se refere aos contratos relativos às usinas de pelotização, instalações e estabelecimentos inteiros, com todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, nos parece claro se tratar de locação de "prédio", no caso, usinas de pelotização, instalações e estabelecimentos inteiros, a qual engloba também "máquinas" e "equipamentos", indispensáveis à operacionalização da atividade econômica exercida naquela unidade.

Com a devida vênia, não nos parece adequado exigir a segregação de todo e qualquer bem que compõe tais contratos, especialmente, diante do disposto no artigo 90 do Código Civil, que estabelece que "[c]onstitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária". Assim, em se tratando

[7] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 286

[8] LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de: José Lamego. 3.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.p. 665

DOCUMENTO VALIDADO

Original

de bens pertencentes à mesma pessoa e que tenham destinação unitária, não há vedação para que sejam considerados conjuntamente, especialmente, quando incontroversamente demonstrado se tratar de bens relacionados ao exercício da atividade econômica a ser exercida em tais estabelecimentos.

Por bem demonstrar se tratar de uma universalidade de fato, que é tratada pelas partes de forma conjunta, em razão de sua destinação unitária, transcrevemos, em tradução livre, a cláusula 1 do contrato firmado entre a recorrente e a Coligada Brasco:

> "LOCADOR e LOCATÁRIO concordam mutuamente com **a locação (a 'Locação") da Usina de Pelotização**, de acordo com os termos e condições estabelecidos neste documento, **que inclui a lista de todas as instalações, ativos e equipamentos registrados e existentes na Usina de Pelotização**. As partes também concordaram que todos os investimentos na Usina de Pelotização, incluindo os atuais e os que podem ser aprovados no futuro, farão parte do Anexo I assim que se registrarem como propriedade do LOCADOR/arrendador." (**Grifamos**)

Questão que poderia gerar maior controvérsia se refere aos direitos minerários, entretanto, se trata de direito umbilicalmente vinculado à operação de lavra de minério, uma vez que o arrendamento/locação dos bens e instalações de complexos minerais pressupõe o direito de lavra do minério de ferro, compondo, portanto, aquela universalidade de fato. Neste sentido, merece transcrição excerto do *Contrato de Arrendamento de Direitos Minerários, Bens e Instalações* celebrado entre a recorrente e a empresa BAOVALE:

> CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO DO ARRENDAMENTO
>
> 1.1. Constitui objeto do presente instrumento o arrendamento dos direitos minerários do Complexo Mineiro de Água Limpa, bem como dos bens e das instalações fixas especificadas no Anexo I, que é parte integrante do presente contrato.
>
> 1.1.1. Entende-se por instalações fixas todos os prédios industriais, galpões e edificações em geral (tais como escritórios, plantas de beneficiamento, oficinas, rede de abastecimento de água e energia elétrica, incluindo-se as estações de bombeamento e sub-estações, conforme o Anexo I).
>
> 1.1.2. Entende-se como bens todos os equipamentos, veículos, mobiliários e demais bens móveis necessários à operação de lavra do complexo Mineiro de Água Limpa, relacionados no Anexo I.
>
> 1.2. Neste ato e na melhor forma de direito, a ARRENDANTE dá em arrendamento à CRVD, que declara expressamente aceitar, (i) o direito de lavrar minério de ferro no Complexo Mineiro de Água Limpa, (ii) a propriedade do minério extraído do Complexo Mineiro, e (iii) o uso de todos os bens e instalações especificados no Anexo I, nos termos e condições do presente contrato.

Diante do exposto, entendemos pela legitimidade dos créditos apropriados sobre contratos relativos à direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de

DOCUMENTO VALIDADO

pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, com base no artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Em sentido análogo, mencionamos os seguintes julgados deste e. CARF:

> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL. DUTOS. TERMINAIS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. POSSIBILIDADE.
>
> Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o aluguel de dutos e terminais, e o afretamento de embarcações, utilizados nas atividades da empresa, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.
>
> (Processo nº 16682.720737/2020-11; Acórdão nº 3102-002.709; Relator Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 21/08/2024)
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. PRÉDIOS. TERRENOS. POSSIBILIDADE.
>
> Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o arrendamento ou aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.
>
> (Processo nº 16682.720968/2018-00; Acórdão nº 3201-009.950; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 26/10/2022)
>
> ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.
>
> (Processo nº 16682.720974/2018-59; Acórdão nº 3401-007.462; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 17/03/2020)

Pelo exposto, voto por reverter as glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel.

3 DOS CRÉDITOS APROPRIADOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E DA DIFERENÇA ENTRE A DEPRECIAÇÃO ACELERADA E A NORMAL REFERENTE AOS VAGÕES E BÁSCULAS

Com base nas informações prestadas pela recorrente, a fiscalização glosou os seguintes créditos referentes ao ativo imobilizado, conforme detalhado adiante:

DOCUMENTO VALIDADO

1. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a edificações imobilizadas na estrutura logística da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO
2. Máquinas e Equipamentos não utilizados em áreas do processo produtivo da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO
3. Parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a veículos

No que se refere ao primeiro item, a fiscalização verificou que a VALE apurou crédito em relação a edificações e benfeitorias em 24 (vinte e quatro) parcelas, na forma do artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, para a hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Considerando que o artigo 6º da Lei nº 11.488/2007 restringe o desconto acelerado dos créditos na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, adotando as premissas já externadas no presente voto, a fiscalização desconsiderou o desconto em 24 (vinte e quatro) parcelas dos créditos das edificações relativas aos fluxos PORTO e FERROVIA das contribuições, reconhecendo, entretanto, os créditos da depreciação usual prevista no art. 1º, § 1º, da IN SRF nº 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998, quanto ao prazo de vida útil (25 anos) para edificações.

Assim, glosou-se parte do crédito referente às edificações imobilizadas na infraestrutura logística, com vinculação aos fluxos PORTO e FERROVIA, sendo que, "*[d]a mesma forma que nos créditos de insumos, também se aplicaram os percentuais de rateio para a manutenção da parcela do crédito referente aos serviços ferroviários e portuários a terceiros, prestados de forma residual pela VALE com a utilização da infraestrutura logística*".

Quanto ao segundo item, a fiscalização verificou que a VALE apurou crédito em relação a máquinas e equipamentos em 48 (quarenta e oito) parcelas, na forma da opção prevista no § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, e, integralmente, na forma do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011.

De igual modo, considerando que o direito ao crédito em relação a máquinas e equipamentos, nos termos do inciso VI do artigo 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 e do inciso V do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 (importações), restringe-se às máquinas e equipamentos adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, a fiscalização glosou os créditos referentes aos ativos imobilizados na infraestrutura logística (fluxos PORTO e FERROVIA), sendo que "*[d]a mesma forma que nos créditos de insumos, também se aplicaram os percentuais de rateio para a manutenção da parcela do crédito referente aos serviços ferroviários e portuários a terceiros, prestados de forma residual pela VALE com a utilização da infraestrutura logística*".

DOCUMENTO VALIDADO

Em breve síntese, em relação aos dois itens, verifica-se que a glosa foi pautada exclusivamente na interpretação da fiscalização de que as edificações, máquinas e equipamentos relativas aos fluxos PORTO e FERROVIA não seriam utilizados no processo produtivo da empresa.

Mantendo coerência com o entendimento já externado no presente voto, e fazendo remissão às razões apresentadas nos tópicos anteriores, seja em razão de ser a recorrente quem desenvolve as atividades relativas aos fluxos PORTO e FERROVIA, seja em razão da indissociabilidade da tríade mina-ferrovia-porto no caso concreto, entendemos que foi correta a apropriação de créditos da não-cumulatividade realizada pela recorrente em relação a tais bens do ativo imobilizado, razão pela qual devem ser revertidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

No que se refere ao terceiro item, a fiscalização verificou que a VALE aproveitou integralmente créditos na forma da opção prevista no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011, em relação à aquisição no mercado interno e à importação de caminhões de NCM 8704 (veículos automóveis para transporte de mercadorias), NCM 8705 (veículos automóveis para usos especiais), vagões de NCM 8605(Vagões para vias férreas) e básculas para aplicação nos caminhões.

Por entender que a opção do crédito imediato na aquisição é restrita a máquinas e equipamentos, não sendo admitida na aquisição de veículos, tais como caminhões e vagões, a Fiscalização desconsiderou o desconto do crédito feito integralmente sobre os veículos adquiridos, concedendo, entretanto, os créditos da depreciação usual prevista no art. 1º, § 1º, da IN SRF 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998 quanto ao prazo de vida útil (4 anos para os caminhões e 10 anos para os vagões).

Neste ponto, a Turma entendeu que os vagões de NCM 8605 (Vagões para vias férreas) e básculas para aplicação nos caminhões não configuram veículos, mas se enquadram no tipo “equipamentos”, o que permite o aproveitamento de crédito integral nos termos em que realizado pela recorrente, razão pela qual devem ser revertidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Diante do exposto, voto por reverter as glosas relativas aos ativos imobilizados referentes às fases “Ferrovia” e “Porto” e à diferença entre a depreciação acelerada e a normal referente aos vagões e básculas.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

DOCUMENTO VALIDADO